

Audience publique du 11 mars 2009

Recours formé par Monsieur ..., ...
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 24606 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif en date du 11 juillet 2008 par Monsieur ..., demeurant à L-..., tendant à la réformation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 10 avril 2008 en ce qu'elle a rejeté comme non fondé la réclamation introduite à l'encontre du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2005 émis le 4 juillet 2007 ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe du tribunal administratif par le délégué du gouvernement le 4 novembre 2008 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision entreprise ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que ... et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 21 janvier 2009 ;

Vu la rupture du délibéré prononcé le 2 février 2009 ;

Vu la pièce versée ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport complémentaire, ainsi que ... et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 4 mars 2009.

Le 4 juillet 2007, le bureau d'imposition de l'administration des Contributions directes émit pour l'année 2005 un bulletin de l'impôt sur le revenu à l'égard de Monsieur ..., époux de Madame ..., en le classant dans la classe d'impôt 1.

Le 23 juillet 2007, Monsieur ... fit introduire une réclamation à l'encontre dudit bulletin d'impôt en sollicitant l'application des dispositions de l'article 3 d) de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (LIR) afin d'être classé dans la classe d'impôt 2.

Par une décision du 10 avril 2008, le directeur de l'administration des Contributions directes, dénommé ci-après « le directeur », rejeta comme non fondée la réclamation en la motivant comme suit :

« Le directeur des contributions,

Vu la requête introduite le 23 juillet 2007 par le ... , au nom du sieur ..., demeurant à L-..., pour réclamer contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2005, émis le 4 juillet 2007;

Vu le dossier fiscal;

Vu les mises en état, en vertu des §§ 243, 244 et 171 de la loi générale des impôts (AO), du 28 janvier 2008 et du 28 février 2008 ainsi que les réponses y relatives du réclamant entrées le 6 février 2008 respectivement le 2 avril 2008;

Vu les §§ 228 et 301 AO;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§ 238 AO), dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 245 AO) de la loi, qu'elle est partant recevable;

Considérant que le réclamant fait grief au bureau d'imposition de l'avoir rangé dans la classe d'impôt 1, alors qu'il aurait droit à la classe d'impôt 2 pour 2005;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du requérant, la loi d'impôt étant d'ordre public (décision dir. du 9.9.1991 n° C 7640 du rôle);

qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé (décision dir. du 21.5.1993 n° C 7444 du rôle);

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique;

Considérant que le réclamant estime avoir droit pour l'année 2005 à la classe d'impôt 2;

En fait

Considérant que le réclamant a établi sa résidence au Grand-Duché à partir du 3 juin 2005 en venant de Strasbourg (France);

Considérant que l'épouse du réclamant ainsi que le fils ... ont leur résidence habituelle à Amsterdam (Pays Bas);

Considérant que le réclamant a indiqué dans la déclaration de l'année litigieuse qu'il est marié mais vit séparé de son épouse en vertu d'une dispense légale et qu'il demande d'être imposé collectivement avec son épouse au sens de l'article 3 alinéa d de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.);

que suivant réponse du 6 février 2008 à la mise en état du directeur du 28 janvier 2008 une telle dispense légale n'existe pas et que le réclamant aurait choisi de vivre plus proche de son lieu de travail (hôtellerie) et son épouse plus proche de ses petits enfants;

Considérant que suivant les pièces remises en date 2 avril 2008 en réponse à la mise en état du directeur du 28 février 2008 il s'ensuit clairement que le réclamant insiste sur le fait que son état civil est « marié vit séparé » (cf copie de la demande de la carte de séjour et copie du certificat de résidence);

Considérant que le réclamant aurait touché pendant l'année litigieuse comme seul revenu une pension de 38.193,31 euros;

que le réclamant est resté à défaut de produire, malgré l'invitation dans le cadre du présent recours, des documents probants que ni son épouse ni lui-même n'aient disposé d'un revenu aux Pays-Bas de sorte que son affirmation de l'absence d'autres revenus est restée à l'état de pure allégation;

En droit

Considérant qu'aux termes de l'article 119 alinéa 3 litt, a L.I.R. la classe d'impôt 2 comprend les personnes imposées collectivement en vertu de l'article 3 L.I.R.;

Considérant que si, de toute évidence, les alinéas a, b et c de l'article 3 L.I.R. ne sont pas d'application au cas d'espèce, il faut encore analyser si l'alinéa d du même article est susceptible de sortir ses effets;

Considérant que l'imposition collective en vertu de l'article 3 alinéa d L.I.R. est liée à 5 conditions, à savoir:

- 1. une demande conjointe des deux époux*
- 2. ne vivant pas en fait séparés*
- 3. dont l'un est contribuable résident et*
- 4. l'autre une personne non résidente*
- 5. et que l'époux résident réalise au Luxembourg au moins 90 pour cent des revenus professionnels du ménage pendant l'année d'imposition;*

Considérant qu'une demande conjointe des deux époux a été annexée à la déclaration de l'année litigieuse;

ad 2.

Considérant que le réclamant précise dans sa déclaration qu'il vit en séparation de fait de son épouse, qu'une dispense légale fait cependant défaut et que les époux ont choisi d'entretenir deux ménages distincts;

que l'état civil officiellement déclaré à plusieurs reprises par le réclamant est marié vivant en séparation et que son ancienne résidence était à Strasbourg (lieu de travail jusqu'à l'entrée à la retraite au 1^{er} janvier 2001) de sorte qu'on peut valablement présumer qu'il y a rupture de la communauté de vie et d'intérêts;

ad 3.

Considérant que le réclamant est à considérer comme contribuable résident au sens de l'article 2 L.I.R. du fait qu'il a son domicile fiscal au sens du § 13 de la loi d'adaptation fiscale (StAnpG) au Grand-Duché;

ad 4.

Considérant que l'épouse du réclamant est à considérer comme contribuable non résident au sens de l'article 2 L.I.R. du fait qu'elle a son domicile fiscal au sens du § 13 StAnpG au Pays-Bas;

ad 5.

Considérant que la justification des revenus professionnels annuels du ménage se fait par des documents probants, comme par exemple un certificat de revenu établi par l'administration fiscale étrangère (commentaire des articles, doc. part. 4780); Considérant qu'une telle pièce peut être raisonnablement exigée de la part du contribuable en vertu des §§ 170 et 171 AO;

que le réclamant n'a néanmoins donné aucune suite favorable à la demande, présentée dans le cadre de la mise en état du 28 janvier 2008, de produire un tel certificat;

Considérant encore que les dispositions des articles 157bis et 157ter L.I.R. ne sont pas applicables en espèce étant donné que le réclamant est à considérer comme contribuable résident en vertu de l'article 2 alinéa 1 L.I.R.;

Considérant qu'il découle de tout ce qui précède que deux des conditions de l'article 3 alinéa d L.I.R. ne sont pas remplies en l'espèce et qu'il n'y a pas lieu d'imposer collectivement les époux pour l'année litigieuse;

qu'il s'ensuit que la classe 2 ne saurait lui être octroyée en vertu de l'article 119 n°3 a L.I.R. qui lie l'attribution de cette classe d'impôt à l'imposition collective des époux au sens de l'article 3 L.I.R.;

que les dispositions de l'article 119 n° 2 L.I.R. ne lui sont pas applicables non plus et que dès lors le réclamant est rangé en classe d'impôt 1 qui, aux termes de l'article 119 n° 1 L.I.R. comprend les personnes qui n'appartiennent ni à la classe 1a ni à la classe 2;

Considérant que pour le surplus, l'imposition est conforme à la loi et aux faits de la cause et n'est d'ailleurs pas contestée;

PAR CES MOTIFS

reçoit la réclamation en la forme,

la rejette comme non fondée. ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 11 juillet 2008, Monsieur ... a introduit un recours en réformation contre la décision directoriale du 10 avril 2008.

Au vœu des dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, communément appelée « Abgabenordnung », en abrégé « AO », et de l'article 8 (3) 1 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé contre une décision du directeur statuant sur une réclamation portée devant lui contre un bulletin de l'impôt sur le revenu. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation introduit lequel est également recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de son recours, Monsieur ... fait valoir au niveau de la motivation retenue par le directeur soutenant qu'il y a rupture de communauté de vie et d'intérêts entre lui-même et son épouse, que lui-même et son épouse auraient en fait deux domiciles. Il explique que son épouse serait domiciliée depuis 2003 dans leur maison à Amsterdam et auparavant dans leur maison à AAA au Pays-Bas, tandis que lui-même serait domicilié, à partir de 2005, à DDD où il aurait acquis un hôtel restaurant, après avoir eu sa retraite auprès du Conseil de l'Europe où il aurait travaillé pendant 30 ans. Il précise qu'il serait gérant de cet hôtel et que son épouse l'aiderait souvent de façon non rémunérée. Il insiste que même s'il est exact que lui-même et son épouse ont deux domiciles distincts, il y aurait néanmoins entre eux une communauté de vie et d'intérêts étant donné qu'ils vivraient la plus grande partie de leur temps ensemble, soit à Amsterdam, soit à DDD, soit en voyage. Il expose qu'au moment de son inscription à la commune de ... le 3 juin 2005, le secrétaire de la commune lui aurait imposé de remplir sur le formulaire afférent la case « *marié mais vit séparé* », puisqu'il lui avait précisé que son épouse resterait domiciliée à Amsterdam. L'expert comptable auquel il se serait adressé pour faire remplir sa déclaration d'impôt aurait marqué sur la déclaration de revenu relative à l'année 2005 qu'« *il était marié mais qu'il vivait séparé en vertu d'une dispense légale* ».

Quant à sa situation de revenu, il précise que ses seuls revenus professionnels seraient sa retraite perçue par le Conseil de l'Europe et que son épouse n'aurait pas de revenus professionnels propres. Quant aux pièces demandées par l'administration des Contributions, il fait valoir qu'il n'aurait, par manque d'expérience dans cette matière, pas compris la pertinence des pièces demandées et verse dès à présent un certificat de l'administration des Contributions néerlandaise renseignant que sa femme n'a pas indiqué de données concernant le revenu pour l'année 2005.

Le délégué du gouvernement répond que les affirmations de Monsieur ... quant à son état civil notamment quant à l'existence d'une communauté de vie entre lui-même et son épouse seraient confuses et contradictoires. Il continue que les attestations testimoniales versées par le demandeur seraient imprécises et resteraient en défaut d'indiquer l'année en cause, de sorte qu'il y aurait lieu de conclure qu'il y aurait rupture de communauté de vie et d'intérêts dans le chef des époux Au niveau de la condition reprise sous le point 5 de l'article 3 d) LIR qui prévoit que l'époux résident réalise au Luxembourg au moins 90 pour cent des revenus professionnels du ménage pendant l'année d'imposition, il fait valoir qu'à défaut d'avoir fait parvenir à l'administration fiscale, malgré leur demande expresse faite en ce sens, un certificat établi par l'administration fiscale étrangère attestant de l'absence de revenus à l'étranger, ladite condition ne serait pas remplie. Il conclut que le directeur aurait

rangé à juste titre Monsieur ... dans la classe d'impôt 1. Il maintient la même position, malgré le certificat de revenu versé par le demandeur.

L'article pertinent applicable en l'espèce est l'article 3 d) LIR qui dispose comme suit :

« Sont imposés collectivement sur demande conjointe, d) les époux qui ne vivent pas en fait séparés, dont l'un est contribuable résident et l'autre une personne non résidente, à condition que l'époux résident réalise au Luxembourg au moins 90 pour cent des revenus professionnels du ménage pendant l'année d'imposition. L'époux non résident doit justifier ses revenus annuels pas des documents probants »

Seules les conditions ayant trait à la communauté de vie des époux ... et à leur situation de revenu sont mises en cause à travers la décision directoriale déferée.

Au niveau de la communauté de vie et d'intérêts entre les époux ..., il ressort des écrits du demandeur, des pièces versées, du dossier fiscal et des explications orales fournies à l'audience publique que Monsieur ... était agent permanent du Conseil de l'Europe du 16 août 1973 au 31 décembre 2000. Pendant cette période, Monsieur ... était domicilié à Strasbourg, siège du Conseil de l'Europe, tandis que son épouse était domiciliée dans leur maison à AAA aux Pays-Bas. A partir du 1^{er} janvier 2001, Monsieur ... est pensionné. En 2005, il a acquis un hôtel restaurant à DDD au Luxembourg. A cette fin, deux sociétés à responsabilité limitée ont été créées. Depuis le 3 juin 2005, Monsieur ... est déclaré comme résident venant de Strasbourg à la commune de

S'il est exact qu'aussi bien sur la déclaration d'arrivée du 3 juin 2005 que sur le certificat de résidence figurent la mention « *marié vit séparé* », il y a lieu de retenir qu'au vu des explications plausibles fournies à ce sujet par Monsieur ... et au vu des circonstances de l'espèce où il est établi que les époux ont depuis longtemps des domiciles séparés en raison de l'activité professionnelle du demandeur, cette seule mention ne saurait suffire pour retenir valablement qu'il y a rupture de la communauté de vie et d'intérêts entre les époux

A cela s'ajoute qu'il ressort encore de trois attestations testimoniales versées que Madame ... vit la plupart du temps avec son mari à DDD. Ces attestations confirment dès lors les dires de Monsieur ... que son épouse et lui-même vivent la plus grande partie de leur temps ensemble, de sorte que le tribunal ne saurait partager les simples allégations du délégué du gouvernement que ces attestations seraient contraires aux affirmations de Monsieur ... telles qu'exposées dans son recours. Le demandeur verse encore la copie de deux cartes bancaires, l'une relative à un compte bancaire en France et l'autre relative à un compte bancaire au Pays-Bas établies aux noms de respectivement « *M ou MME ...* » ou « *...-...* » permettant de retenir qu'il existe encore une communauté d'intérêt entre les époux L'affirmation que son épouse a préféré vivre auprès de leur enfant aux Pays-Bas est également étayée par des pièces desquelles il ressort que son épouse et leur enfant ... vivent à la même adresse au Pays-Bas.

Il se dégage de tout ce qui précède que la communauté de vie et d'intérêts n'est pas rompue entre les époux ..., de sorte qu'ils ne sont pas à considérer comme vivant en fait séparés et qu'ils remplissent ainsi la condition afférente de l'article 3 d) LIR.

Au niveau de la situation de revenu, Monsieur ... a justifié ses revenus professionnels au Luxembourg ayant trait à l'activité hôtelière et à sa retraite touchée par le Conseil de

l'Europe. Le directeur a par ailleurs sollicité la production d'une attestation fiscale concernant les revenus professionnels de l'année 2005 de son épouse respectivement du ménage. Monsieur ... a versé en cours de la procédure contentieuse un certificat daté au 16 janvier 2009, demandé par l'épouse de Monsieur ... en date du 1^{er} juillet 2007 auprès du service des impôts néerlandais. Ledit certificat relatif à l'année 2005 renseigne notamment ce qui suit : *« Les données indiquées ici ont été fournies par le redevable. Elles n'ont pas été contrôlées par le service des impôts. Il n'y a pas de données concernant le revenu pour l'année 2005 »*. Monsieur ... a par ailleurs précisé à l'audience que son épouse n'a jamais fait de déclaration d'impôt aux Pays-Bas parce qu'elle n'avait pas de revenus propres.

Au vu du certificat établi par l'administration fiscale néerlandaise versé renseignant l'absence de données dans le chef de Madame ... concernant le revenu pour l'année 2005, il y a lieu de retenir qu'il est satisfait à suffisance à l'exigence de l'article 3 d) in fine LIR en ce qu'il dispose : *« L'époux non résident doit justifier ses revenus annuels par des documents probants »*. Ces constatations ne sont pas mises en cause par l'indication sur ce même certificat que les données indiquées ont été fournies par le redevable et qu'elles n'ont pas été contrôlées par le service d'impôts, étant donné que lesdites indications ont été ajoutées à titre de réserve destinées à préserver le service des impôts dans le cas où le contribuable aurait sciemment omis de fournir les données au service compétent en vue de se soustraire à une imposition. En l'espèce, cependant au vu des affirmations non autrement contredites faites par Monsieur ... que son épouse n'a jamais déposé de déclaration d'impôt en l'absence de disposer de revenus propres, le tribunal ne saurait, en l'absence d'autres éléments, mettre en cause les informations résultant du certificat versé.

Il se dégage de tout ce qui précède que la condition imposée par l'article 3 d) LIR relative à ce que l'époux résident réalise au Luxembourg au moins 90 pour cent des revenus professionnels du ménage pendant l'année d'imposition 2005 est également remplie.

Il y a partant lieu de réformer la décision directoriale du 10 avril 2008 en ce sens qu'il y a lieu de retenir que les conditions de l'article 3 d) LIR sont remplies, en l'espèce, et que les époux ...-... sont à imposer collectivement pour l'année 2005 en application dudit article 3 d) LIR.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond le déclare justifié ;

partant réforme la décision du directeur de l'Administration des Contributions directes du 10 avril 2008 répertorié sous le n° C 13993 et dit que les conditions de l'article 3 d) LIR sont remplies et que les époux ...-... sont à imposer collectivement pour l'année 2005 en application dudit article 3 d) LIR.

renvoie l'affaire devant le directeur de l'administration des Contributions directes en vue de sa transmission au bureau d'imposition compétent pour exécution ;

condamne l'Etat aux frais ;

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 11 mars 2009 par :

Marc Feyereisen, président,
Catherine Thomé, premier juge,
Françoise Eberhard, juge

en présence du greffier Claude Legille.

s. Claude Legille

s. Marc Feyereisen